Instituut der Bedrijfsrevisoren
Institut des Reviseurs d'Entreprises
Koninklijk Instituut - Institut royal

COMMUNICATION (2) AUX MEMBRES

Le Président

Correspondant	Notre référence	Votre référence	Date
sg@ibr-ire.be	DSch/acs		Le 13 mars 2006

Chère Consœur,
Cher Confrère,

Concerne : Articles 96 et 119 du Code des sociétés (rapport de gestion) et 144 et 148 du Code des sociétés (rapport du commissaire)

Introduction

1.- Le 31 janvier, le Conseil vous avait adressé quelques jours après la publication de la loi du 13 janvier 2006 au Moniteur une première communication ayant pour but de recueillir vos commentaires avant le 28 février.

A la lumière de ces commentaires ainsi que des observations formulées lors de la session d'information du 22 février, le Conseil souhaite compléter la première communication du 31 janvier.

Le présent document ne constitue pas une proposition formelle de modification des Normes générales de révision. La matière s'avère particulièrement complexe et le Conseil adressera au Conseil supérieur des Professions économiques un projet de nouvelles dispositions normatives dans les prochains mois. A cet effet, le Conseil analysera s'il convient ou non d'anticiper en tout ou partie l'application de la norme ISA 700 relative au rapport d'audit.

Toutefois, vu l'urgence, il apparaît souhaitable de vous informer le plus rapidement possible de l'analyse des commentaires reçus et de confirmer la position actuelle du Conseil en la matière.

2.- Le texte (p. 1 *in fine*, communication du 31 janvier 2006) relatif à l'entrée en vigueur n'est pas suffisamment précis. La nouvelle loi est applicable à partir du 30 janvier 2006 quelle que soit la date de clôture des comptes.

3.- Les quatre premiers alinéas du modèle de rapport du commissaire repris en annexe remplacent le texte proposé au § 3.4 de la communication (introduction au rapport du commissaire) car il convient d' indiquer le référentiel comptable utilisé. Il s'agit effectivement d'une obligation prévue par le nouvel alinéa 1er de l'article 144 du Code des sociétés.

Rue d'Arenbergstraat 13
Brussel B-1000 Bruxelles
TEL.: 02 512 51 36
FAX: 02 512 78 86
e-mail: info@ibr-ire.be
Bank/Banque: 000-0039236-48

Créé par la loi du 22 juillet 1953
Opgericht bij wet van 22 juli 1953

4.- Le texte du paragraphe 3.1., page 8 , alinéa 2, doit être précisé pour indiquer que l'alinéa 3 de l'article 144 du Code des sociétés est à reprendre en seconde partie du rapport (et non pas en première partie du rapport).

5.- La présente communication concerne essentiellement la seconde partie du rapport de révision (« attestations complémentaires ») en ce qu'elle concerne le rapport de gestion.

Article 96, 1°, du Code des sociétés : absence de référentiel

6.- Le Conseil constate qu'il n'existe pas à ce jour en Belgique de référentiel permettant de définir les notions reprises à l'article 96, 1°, notamment en matière de description des risques et incertitudes, d'indicateurs de performance de nature non financière et d'informations relatives aux questions d'environnement et de personnel.

L'IRE n'est pas l'organe compétent pour émettre des standards à ce propos.

Responsabilité de l'organe de gestion

7.- La responsabilité des informations à reprendre dans le rapport de gestion incombe aux membres de l'organe de gestion de la société. A titre d'information, nous renvoyons à quelques documents publiés sur le sujet.[1]

Dans l'hypothèse où l'organe de gestion ne fait pas (ou insuffisamment) état de ces informations (à savoir notamment les risques et incertitudes, les indicateurs de performance de nature non financière et les informations relatives aux questions d'environnement et de personnel), il n'appartient pas au commissaire de se substituer à l'organe de gestion ni de les mentionner lui-même au sein de son rapport.

---

[1] Voy.

1) l'*exposure draft* publié en octobre 2005 par l'IASB sur « *management commentary* » (voy. plus spécialement pp. 40-73 et pp. 78-79) disponible sur le site www.iasb.org ;
2) le document publié en février 2003 par l'IOSCO disponible sur le site www.iosco.org ;
3) le SOP (*statement of position*) 94-6 de décembre 1994 sur le « *disclosure of certain significant risks and uncertainties* » (27 pages) publié par l'AICPA, disponible sur le site www.aicpa.org ;
4) IAS n° 37 « *provisions, contingent liabilities and contingent assets* » (plus spéc. §§ 42 à 44) ;
5) le Règlement 809/2004 de la Commission européenne du 29 avril 2004 sur le prospectus (articles 25.1 et 26).

De même, il n'appartient pas au commissaire de donner son appréciation des éléments repris ou non par l'organe de gestion dans son rapport sauf en cas d'information manifestement déraisonnable, erronée ou contradictoire par rapport aux informations dont il a connaissance dans le cadre de son mandat.

Le Conseil rappelle qu'il est vivement recommandé de solliciter de la direction qu'elle signe une lettre d'affirmation (*representation letter*) confirmant que, à sa meilleure connaissance, les dispositions requises par les articles 96, 1°, et 119 du Code des sociétés sont mentionnées de manière complète et correcte dans le rapport (consolidé) de gestion.

Attestation du commissaire quant au rapport de gestion

8.- Le paragraphe 3.5. (page 10) de la communication du 31 janvier doit être remplacé par un des textes suivants selon le cas :

a) L'organe de gestion renseigne les mentions exigées par l'article 96, 1°, du Code des sociétés et ces mentions ne comportent pas d'informations manifestement déraisonnables, erronées ou contradictoires par rapport aux informations dont le commissaire a connaissance dans le cadre de son mandat.

9.- Le Conseil est d'avis que l'absence à l'heure actuelle de tout référentiel normatif en matière de contenu du rapport de gestion pose un problème majeur conduisant le commissaire à reprendre dans la seconde partie du rapport de commissaire un texte qui pourrait se présenter comme suit :

« *Le rapport de gestion comprend les informations requises par la loi et concorde avec les comptes annuels. Toutefois, nous ne sommes pas en mesure de nous prononcer sur la description des principaux risques et incertitudes auxquels la société est confrontée, ainsi que de sa situation, de son évolution prévisible ou de l'influence notable de certains faits sur son développement futur. Nous pouvons néanmoins confirmer que les renseignements fournis ne présentent pas de contradictions évidentes avec les informations dont nous avons connaissance dans le cadre de notre mandat.* »

b) L'organe de gestion omet une ou plusieures des mentions exigées par l'article 96, 1°, du Code des Sociétés, ou renseigne des informations manifestement déraisonnables, erronées ou contradictoires par rapport aux informations dont le commissaire a connaissance dans le cadre de son mandat.

10.- Il n'appartient pas au commissaire de se substituer à l'organe de gestion pour inventorier et mentionner les informations requises par l'article 96, 1°, du Code des sociétés (*cf.* n° 7 ci-avant).

Le commissaire devra toutefois être particulièrement attentif au cas où l'organe de gestion mentionnerait, à dessein, une information incorrecte ou incomplète alors qu'une information suffisante est disponible (*cf.* § 3.9.2. *in fine* des Normes générales de révision relatif aux attestations complémentaires).

11.- Le commissaire devra prévoir dans la seconde partie de son rapport un texte libellé, par exemple, comme suit:

Exemple 1 – Informations non communiquées ou insuffisantes :

« Le rapport de gestion ne fournit pas une information (suffisante) en matière de risques auxquels la société est confrontée[2]*, telle que requise par l'article 96, 1°, du Code des Sociétés. Pour le reste, le rapport de gestion comprend les informations requises par la loi et concorde avec les comptes annuels. Toutefois, nous ne sommes pas en mesure de nous prononcer sur la description des principaux risques et incertitudes auxquels la société est confrontée, ainsi que de sa situation, de son évolution prévisible ou de l'influence notable de certains faits sur son développement futur. Nous pouvons néanmoins confirmer que les renseignements fournis ne présentent pas, par ailleurs, de contradictions évidentes avec les informations dont nous avons connaissance dans le cadre de notre mandat.»*

Exemple 2 - Informations manifestement déraisonnables, erronées ou contradictoires :

« Le rapport de gestion renseigne une information manifestement déraisonnable/erronée/contradictoire en matière de risques auxquels la société est confrontée[2]*, telle que requise par l'article 96, 1°, du Code des Sociétés. Pour le reste, le rapport de gestion comprend les informations requises par la loi et concorde avec les comptes annuels. Toutefois, nous ne sommes pas en mesure de nous prononcer sur la description des principaux risques et incertitudes auxquels la société est confrontée, ainsi que de sa situation, de son évolution prévisible ou de l'influence notable de certains faits sur son développement futur. Nous pouvons néanmoins confirmer que les renseignements fournis ne présentent pas, par ailleurs, de contradictions évidentes avec les informations dont nous avons connaissance dans le cadre de notre mandat. »*

* * *

Au cours de ces dernières semaines, la Commission des Normes de révision, les membres du Conseil et les confrères ayant adressé leurs commentaires sur le premier projet (exposé sondage) du 31 janvier ont mis en lumière l'extrême complexité de la matière. Je tiens à les remercier des efforts consentis en faveur de la profession.

---

2 Ceci est donné à titre d'exemple. L'exception reprise dans le rapport peut viser toute omission par rapport aux éléments exigés par les articles 96 ou 119 du Code des sociétés.

Vous êtes invité à réagir à cette seconde communication qui vaut exposé sondage d'ici le 15 avril 2006. Après cela, votre Conseil adressera au Conseil supérieur des Professions économiques pour avis un projet de nouvelles dispositions normatives.

Nous vous prions d'agréer, Chère Consœur, Cher Confrère, l'expression de notre considération distinguée.

André KILESSE
Président

Annexe :
- Exemple de rapport du commissaire adapté aux modifications du Code des sociétés (comptes annuels)
- Exemple de rapport du commissaire adapté aux modifications du Code des sociétés (comptes consolidés)